

オーストラリアの物品サービス税（GST） 法制の分析

石 村 耕 治

◆はじめに～税額票方式・ゼロ税率の逆進性解消策を織り込んだ付加価値税法制

I GST制度の基本構造

- 1 オーストラリアの財政制度とGSTの所在
 - 2 GSTの概要
 - 3 GSTの納税義務
 - (1) 「GST entity」（「事業等を行う者」）とは何か
 - (2) 「GST enterprise」（「GST事業」）とは何か
 - (3) 「GST supply」（「GST取引」）とは何か
 - (4) 「taxable supply」（「課税取引」）とは何か
 - (5) 「taxable importation」（「課税輸入」）とは何か
 - (6) 国境を越えた電子サービス取引等に対するGST課税の見直し
 - 4 税額票（tax invoice）とは何か
 - (1) 請求書（invoice）と税額票（tax invoice）の違い
 - (2) 適格税額票（valid tax invoice）の発行義務
 - (3) 適格税額票（valid tax invoice）の発行義務を課されない場合
 - (4) 購入者作成税額票（RCTI）とは何か
 - 5 GST登録（GST registration）とは何か
 - (1) 登録手続
 - (2) ABN/事業者番号の登録制度
 - (3) 任意登録
 - (4) GST登録の取りやめ
 - 6 GSTの申告
 - (1) GSTの申告手続
 - (2) 活動報告書：連続活動報告書（IAS）と事業活動報告書（BAS）
- ## II オーストラリアのGST上の逆進性解消策の特徴
- 1 ゼロ税率/免税取引（GST-free supply）採用の背景と課税実務
 - (1) 家庭用ゼロ税率とは
 - (2) 家庭用ゼロ税率の所在
 - (3) GST法上の逆進性解消策の概要

- 2 GST法のもとでのゼロ税率適用の実際
 - 3 免税取引/ゼロ税率取引（GST-free supplies/Domestic zero-rating）の分析
 - （1）飲食料品
 - （2）医療・健康取引
 - （3）教育
 - 4 仕入課税取引/非課税取引（Input-taxed supplies/Exemption）の分析
- ◆むすびにかえて～逆進性解消策の日豪比較

◆はじめに～税額票方式・ゼロ税率の逆進性解消策を織り込んだ付加価値税法制

わが国における消費税法（1988年法律108号）に基づく「消費税」は、学問上“付加価値税”としての性格を有する。英法系の諸国では、一般に VAT=Value Added Tax または GST=Goods and Services Tax と表記される。

オーストラリアは、タックスインボイス（税額票）方式の付加価値税を導入するために、1999年6月28日に「1999年新税制（物品サービス税）法（A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999）（以下「GST法」という。）を制定した。これにより、2000年7月1日から、連邦税（Commonwealth tax）として一律10%の税率で物品サービス税（GST=Goods and Services Tax）を実施した⁽¹⁾。

オーストラリアのGST制度を日本に消費税との対比で見た場合の大きな特徴は、仕入税額控除に「タックスインボイス（税額票）方式」を採用していることと、いわゆる逆進対策に、軽減税率は一切採用せずに「ゼロ税率/免税」を採用していることである。

本稿は、オーストラリアの物品サービス税（GST）法におけるこうした特質を、GST法やオーストラリア事業者番号法（A New Tax System (Australian Business Number) Act 1999）（以下「ABN法」という。）、租税行政法（TAA=Taxation Administration Act 1953）（以下「TAA」という。）、税理士法（TAS法=Tax Agent Services Act 2009）などを典拠に、日本の消費税法に関連が深い事項に傾斜する形で、法制分析をすることがねらいである。したがって、できるだけ財政学、租税政策論的なファジーな議論を回避するように努めた。

(1) 1970年代から懸案となっていた間接税制改革は、連邦財務省が1985年に『オーストラリアの税改革：白書草案（Reform of the Australian Tax System: Draft White Paper）』（AGPS, 1985）を公表したことを契機に具体的していった。1998年に当時の政権が、それまであった平均22%の卸売上税（WST=Wholesale Sales Tax）や宿泊税（Bed Tax、州税及び連邦直轄地域税）などを廃止するとともに、36%の法人所得税率を30%に軽減するなどの見直しをしたうえで、2000年からGSTを連邦税として導入した。

I GST制度の基本構造

1 オーストラリアの財政制度とGSTの所在

オーストラリアでは、歳出面では州や準州（以下「州」という。）さらには地方自治体大きな役割を演じているが、歳入面では連邦（Commonwealth）が大きな役割を演じている。この結果、「垂直的な財政不均衡（VFI=Vertical Fiscal Imbalance）」が生じている。

この不均衡を是正する措置として、連邦は、州、州に交付された額からさらに州内の下位の地方自治体に対して交付金や補助金のかたちで大掛かりな財政配分（revenue sharing）を行っている。2013-14財政年度を例にとると、連邦政府は、州に953億ドルの歳入配分をし、そのうち115億ドルが地方自治体へ配分されている。

歳入分配金は、大きく「特別交付金（SPP=specific purpose payments）」と「普通交付金（GRA=general revenue assistance）」に分かれる。

特別交付金（SPP）は、使途目的が特定されるもので、連邦政府と州との協定により、その金額が決められる。2013-14財政年度では、その額は441億ドルにものぼる。特別交付金（SPP）のうち、金額の大きい分野をあげると、第一は保健（161億ドル）、続いて教育（145億ドル）である。

普通交付金（GRA）は、使途目的が特定されない性格のものである。交付される税収の大部分は、物品サービス税（GST）から得たものである。2013-14財政年度に、連邦政府は、531億ドル（見込み）を徴収した。徴収と交付時期のズレなどもあり、実際に諸州に交付したGST税収は503億ドルである⁽²⁾。

いずれにせよ、オーストラリアのGST税収は全額、州（および下位の地方自治体）に配分される（GST法1条の3）。すなわち、連邦政府が、州に代わってGSTを徴収するだけの仕組みになっている。こうした配分制度は、州間での「水平的財政標準化（HFE=Horizontal Fiscal Equalization）」

(2) Parliament of Australia, Budget Review 2013-14 Index

をねらいとしたものである。以上が、オーストラリアの歳入・歳出システムの特徴である⁽³⁾。

ちなみに、国税長官（Commissioner of Taxation）は、GST法を含む間接税法（indirect tax laws）を執行する一般的な権限を有しており（租税行政法/TAA別表第1第365条の5）、州に代わって、連邦税としてGSTを徴収している。

2 GSTの概要

連邦は、1999年GST法に基づき、2000年7月1日から、一律10%の税率で物品サービス税（GST=Goods and Services Tax）を実施した（GST法1条の2）⁽⁴⁾。

オーストラリアのGST(物品サービス税)の概要は、次のとおりである。

【表1】 オーストラリアのGST（物品サービス税）の概要

①導入時期
・ GST（＝Goods and Service Tax/物品サービス税）は、1999年GST法に基づき2000年7月1日から、連邦税（Commonwealth tax）として実施された（GST法1条の2）。
②主な準拠法
・ 1999年新税制（物品サービス税）法（A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999）（以下「GST法」という。）

- (3) GSTの税収配分については、連邦と州との間で常に論争になっている。この点については、GST歳入分配に関する連邦財務省の報告書が参考になる。See, Treasury, GST Distribution Review: Final Report (October 2010) ; Tarek Dale, “Distributing GST revenue to the states: Where is the revenue raised and what is a ‘relativity’?” (Parliament of Australia, 2014).
- (4) 1998年8月に、当時の自由党国民党連立政権（LNP=Liberal National Party coalition）の連邦財務大臣（Treasure）は、「税制改革：新税ではなく、新税制を（Tax Reform: Not a New Tax, A New Tax System）」と題した報告書（以下「連立政権税革案」という。）を公表した。この連立政権税革案を軸に練り上げられたのが「1999年新税制（物品サービス税）法案」である。同法案は、同年6月28日に成立した。See, Susan C. Morse, “How Australia Got a VAT,” in The VAT Reader at 291-311 (Tax Analysts, 2011).

- ・1999年新税制(物品サービス税)規則(A New Tax System (Goods and Services Tax) Regulations 1999)(以下「GST規則」という。)

③GSTの性格

- ・GST(物品サービス税)は、前段階控除/仕入税額控除を税額票(タックスインボイス)を使って行うタックスインボイス(税額票交付)方式(subtractive invoice-based tax credit method)の多段階/消費型の付加価値税(VAT)である⁽⁵⁾。
- ・事業等を行う者(entity)は、75ドル以上の価額の課税取引(税抜)を行った場合には、取引の相手方に適格税額票を交付(発行)するように義務づけられる(GST法29条の70)。ただし、課税取引価額が75ドル未満の場合は、適格税額票を交付(発行)しなくともよいことになっている(GST規則29条の80第01項)。
- ・仕向地/消費地課税原則(destination/consumption-based taxation principle)に基づき、輸出はゼロ税率(輸出免税)、輸入は課税(taxable importation)対象となる。
- ・GSTは、オーストラリア国内で消費される物品やサービスにかかる課税取引の価額を課税対象とする大型間接税(broad-based indirect tax)である(GST法9条の70)⁽⁶⁾。
- ・GSTは、事業等を行う者(entity)が、納税義務者となる申告納税方式の税金(self-assessed tax)である。
- ・登録事業者は、売上(sales)に課される物品サービス税(output tax)から仕入(purchases)に課された物品サービス税(input tax)を控除して税額計算をして申告納税するか、または還付申告をすることができる。
- ・この場合の仕入税額控除(input tax credit)の計算は、原則として税額票(タックスインボイス)を使って行う。

- (5) オーストラリアのGSTの税法学的な視角からの包括的な分析として、See, Graeme S Cooper & Richard J Vann, "Implementing the Goods and Services Tax," 21 Sydney L. Rev. 337 (1999).
- (6) ただし、税込価格の場合には、1/11を掛けて税額を計算する。なお、GST法令上の主な文言について、税実務上の文言との相違をあげると、次のとおりである。①「取引(supplies)」は「売上(sales)」、②「仕入(purchases)」は「購入(acquisitions)」、③「GST控除(GST credits)」は「仕入税額控除(input tax credit)」、⑤「報告期間(reporting period)」は「課税期間(tax period)」、⑥「支払(payments)」は「対価(consideration)」、⑦「事業(business)」は「事業(enterprise)」。

④現行税率や課税除外取引
<ul style="list-style-type: none"> ・ 標準税率（Standard rate）10%（GST法9条の70）
<ul style="list-style-type: none"> ・ 軽減税率（Reduced rates）なし（Nil）
<ul style="list-style-type: none"> ・ 割増税率（Higher rates）なし（Nil）
<ul style="list-style-type: none"> ・ ゼロ税率/免税（Zero-rating/GST-free supplies）0 % 課税。売上高（output）は0 %で課税される。したがって、仕入税額（input tax）は還付（refund）の対象となる。 ・ オーストラリアの場合、後述するように、逆進性解消策として広く基礎的な飲食物品や社会保険対象医療サービスや教育サービスなどをゼロ税率の対象としているのが特徴である。
<ul style="list-style-type: none"> ・ 非課税/仕入課税取引（Exemption/Input-taxed supply）本来は課税取引（taxable supply）であるが、その性質上または政策的な理由などから課税除外とされるものを指す。仕入税額控除（input tax credit）ができないため、いわゆる「損税」が発生する。
⑤事業者登録（compulsory GST registration）制度/任意の事業者登録の選択（voluntary GST registration）制度
<ul style="list-style-type: none"> ・ GST法のもと、過去12ヵ月の課税売上高（taxable output/ゼロ税率取引を含み、非課税取引その他GST対象外（outside the scope of GST）取引を除く。）が75,000ドル以上の事業等を行う者（entity）（ただし、登録非営利公益団体（ACNC-registered charity）⁽⁷⁾で、150,000ドル以上の課税取引を行う者）は、事業者登録限界点（registration threshold）を超えた日から21日以内にオーストラリア国税庁（ATO=Australia Tax Office）に事業者登録をし、かつ事業者番号（ABN=Australian Business Number）を取得することが義務づけられる（GST法23条の15第1項・23条の5・23条の15・25条の1）。 ・ 事業者登録限界点額未満の事業者でも、任意登録（voluntary registration）が可能である（GST法23条の10）⁽⁸⁾。

(7) 2012年連邦公益非営利団体委員会法（Australian Charities and Not-for-profits Commission Act 2012）（以下「ACNC法」という。）のもとで登録したチャリティ（ACNC-registered charity）を指す（GST法6部の3）。ちなみに、オーストラリアは、イギリスのチャリティ制度改革の影響を受けて、2012年に連邦議会がACNC法を制定し、非営利公益団体を、それまでの州規制から連邦規制に移行した。

(8) いわゆる「免税事業者」は、仕入取引（purchases）は税（GST）込となる一方で、売上（sales）にはGSTをかけることができず（売上価格へのGST額の上乗せは可能である。）、かつ取引の相手方（purchasers）にタックスインボイスも交付（発行）できない。したがって、小規模事業者で、もっぱら対消費者間取引を行っている場合は別として、多少なりとも事業者間取引を行っている場合には、取引の相手方で

⑥事業者登録の取りやめ (Cancellation of GST registration)

- ・事業者(事業等をする者)が、事業の廃止その他GST登録を継続したい理由がある場合、国税長官に対して「GST登録の取りやめ (Cancellation of GST registration)」の承認申請を行うことができる。事業者は、GST登録の取りやめが認められれば、仕入税額控除ができなくなる (GST法25B条)。
- ・GST取りやめ承認申請は、事業停止の日から21日以内に行わなければならない (GST法25条の50)。

⑦GSTの申告期間 (tax periods)

- ・オーストラリア税法では、GST申告書 (GST returns) は、「事業活動報告書 (BAS=Business activity statement)」の形でATOに提出することになっている。ちなみに、BASは、GS申告書に加え、源泉徴収 (PAYG withholding)、予定申納税 (PAYG instalments)、フリンジベネフィット税/給与外給付税の予定納税 (FBT=Fringe Benefit Tax instalments) などがパッケージとして記載する書式となっている。
- ・BASによるGST申告書は、年間の課税取引高 (taxable supplies/taxable sales) が2,000万ドル未満の事業者の場合は、四半期ごとに提出する (3月31日、6月30日、9月30日および12月31日に終了する3ヵ月ごとに提出する) ことになっている (GST法27条の5・33の3)。
- ・一方、年間の課税売上高が2,000万ドル以上の事業者の場合は、毎月納付するように求められる (GST法27条の15第3項a号)。
- ・例外的に、国税長官の承認を前提に、年1回 (6月1日から7月31日までの期間) 申告納付も可能である (GST法151条の5以下)。通例、事業者登録限界点額未満の小規模事業者などの場合で、任意登録を選択したものが承認される。

⑧簡易計算制度 (SAM=simplified accounting method)

- ・オーストラリアは、簡易課税制度は導入していない。
- ・ちなみに、イギリスは、2002年から「簡易課税制度 (Flat rate scheme)」(法定の課税売上高以内の小規模事業者を対象に、55種類のみなし課税する制度)を導入している (英VAT法26B条)。カナダも「簡易課税制度 (quick method of accounting)」(売上40万カナダドル以下の事業者を対象に、連邦のGST標準税率5%の対してみなし税率1.8%を適用)を導入している⁽⁹⁾。

ある事業者がタックスインボイスを用いて仕入税額控除ができるようにするためには、当該免税事業者は任意登録が必要となる。

(9) See, Alex Millar, Tolley's VAT Planning 2015-16 (2015) at Chapter 8.

⑨簡易計算制度（SAM= simplified accounting method）

- ・簡易計算制度（SAM=simplified accounting method /simplified accounting method for retailer and small enterprise entities）は、GSTの登録事業者である小売事業者が、年間売上高が200万ドル以下の小規模事業者であり、かつ10%税率適用飲食料品と免税取引/ゼロ税率適用飲食料品とを販売している場合で、販売時に容易に双方を区別して会計することが難しいときに、選択できる（GST法123条の5・7・10・15）。
- ・ちなみに、イギリスは、小売事業者特例制度（Special scheme for retailers）を導入している（英VAT規則66～75条）。この制度は、事業者登録した小売事業者で、もっぱらタックスインボイス（税額票）の交付を要しない一般の最終消費者を対象としている場合、原則として年間の課税売上高（税込）が100万ポンド【1ポンド=170円換算で、1,700万円】以下の小売事業者は、税率区分ごとの仕入額から売上にかかる税額を推計できる。事業者が、小売と小売以外の取引をしている場合には、小売取引のみにこの特例を受けることができる。この制度を利用する小売事業者は、仕入税額控除（input tax credit）とは無関係に税額計算をすることになる。

⑩現金主義会計承認制度（Permission to account on a cash basis）

- ・事業を行う者（entity）は、国税庁（ATO）長官に申請し承認が得られれば、現金主義会計を選択できる（GST法29条の45）。この選択を承認するかどうかは、長官の裁量に任されている。長官は、企業規模等を考慮して判断する（ATO GST Ruling 2000/13）。
- ・ちなみに、イギリスVAT法の場合、翌事業年度の売上見込額が、税込で135万ポンド【約2,295万円】（継続適用の場合には、当該売上見込額が税込160万ポンド【約2,720万円】）以下の事業者は、現金主義による会計が選択できる（英VAT規則56～65条）。課税庁（HMRC）への申請ないし届出を要しない。
- ・現金主義会計を選択した場合には、タックスインボイスの交付ないし受領の時期をもとに計算するのではなく、現金の支払/受取時を基準に税額を計算することになる。

⑪一定の不動産に対するマージン課税（Margin Schemes/みなし税額控除）制度⁽¹⁰⁾と、中古品取引課税特例（Margin schemes /Supply of second-hand goods）

(10) HMRC, Notice 718 The VAT Margin Scheme and global accounting (March 2011) ; HMRC, Notice 718/1 The VAT Scheme and second-hand cars and other vehicles (March 2011).

- ・インボイス方式を採用すると、インボイスを発行することができない個人や免税事業者からの仕入について、仕入税額控除(input tax credit)ができないという問題が生じる。マージン課税は、この問題を解決するため、販売価格と仕入価格の差額である“利益(マージン)”をもとに消費税額を計算する制度である。
- ・マージン課税は、イギリスをはじめとした欧州諸国で導入されている。マージン課税の適用範囲は、国のより異なる。一般には、個人から仕入れる美術品や中古品取引などが対象となっている。
- ・例えば、イギリスのマージン課税制度は、100年以上経過した古美術品や収集物、芸術家が作成した絵画や彫像などの作品、最終消費者から仕入れた一定の課税中古物品などを対象とした重複課税(税の累積)の排除の仕組みである(英VAT法32条)。
- ・一方、オーストラリアの場合、一般に“マージン課税制度”は、①狭義の「一定の不動産に対するマージン課税制度(Margin Schemes)」と、②「中古品取引課税特例(Supply of second-hand goods)」とに分けて規定している⁽¹¹⁾。

【オーストラリアの一定の不動産に対するマージン課税(Margin Schemes/みなし税額控除)制度】⁽¹²⁾

- ・GST法は、次のような一定の不動産にかかる課税取引に対しては、マージン課税が認められる(GST法75条の5)。
- ①土地所有権の譲渡(selling a freehold interest in land)
- ②集合建物の部屋の譲渡(selling a stratum unit)
- ③長期賃貸権の許諾または譲渡(granting or selling a long-term lease)
- ・なお、取引時または取引前に文書で合意され、かつ国税長官が認める期間内であることが条件である。マージン課税拒否処分が行われた場合には、不服申立ての対象となる。
- ・マージン課税特例が適用になると、譲渡対価ではなく、当該資産の購入価額と譲渡価額の差額がGSTの課税対象となる。マージン額の計算にあたっては、当該不動産の購入後に生じたコストは一切考慮しないことになっている。

(11) 日本の消費税では、課税事業者に対しては、最終消費者などからの課税仕入(taxable purchases)に対しても仕入税額控除(input tax credit)の適用を認めることで重複課税(税の累積)の排除を認める(消費税法基本通達11-1-3)。

(12) ATO, GST and the margin scheme <https://www.ato.gov.au/General/Property/In-detail/GST/GST-and-the-margin-scheme/>

【中古品取引課税特例（Supply of second-hand goods）】

- ・中古品取引課税特例のもと、課税事業者が、最終消費者から仕入れた自動車など一定の物品（中古物品）の販売価額にかかるGST額の計算においては、重複課税（税の累積）排除の観点から、当該中古物品に当初かかったGST額に加え、当該事業者が修繕・改修等に支出した費用に課されたGST額を前段階控除/仕入税額控除を選択できる（GST法66条の5）。
- ・すなわち、課税事業者は、この課税特例を選択した場合、GSTについて、売上税額と仕入税額の差額（マージン）のみを納付するように求められる。一方、この課税特例を選択しない場合、課税事業者は、税額インボイスなしでは仕入税額控除が認められないことから、当該課税対象物品の売上総額（full selling price）に対してGSTがかかる⁽¹³⁾。

3 GSTの納税義務

GST（物品サービス税）は、事業等を行う者（entity）が、納税義務者となる申告納税方式の税金（self-assessed tax）である。

この点、日本の消費税法（以下「日本法」ともいう。）では、「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、〔中略〕消費税を課す」と規定している（日本消費税法4条1項）。

しかし、オーストラリアGST法は、「事業等を行う者（entity）」、「事業（enterprise）」、「取引（supply）」、「取引者（supplier）」といったようなさまざまな言葉（概念）を使っている。また、すでにふれたように、GST法令上のこれらの文言は、課税実務上は別文言を使用している場合も多々ある。したがって、GST法の適用・解釈にあたっては、まず、これらの言葉の意味内容を正しく理解する必要がある。

GSTは、物品やサービス（goods and services）にかかる取引（supplies）、日本法にいう「資産の譲渡等」（資産の譲渡および役務の提供）を課税対象としている。オーストラリアGST法では、「GST supplies」と呼んでいる。

(13) See, Gordon Fotherby, “Customs and Excise Duties and Value Added Tax,” 39 International and Comparative Law Quarterly 266 (1990); HMRC, VAT Notice 718: The VAT Margin Scheme and global accounting (April 2011).

(1) 「GST entity」(「事業等を行う者」)とは何か

GSTの運用において、「entity」とは何かを理解しておくことは、基本的な事からして極めて重要である。ここでは、「事業等を行う者」と仮訳しておく⁽¹⁴⁾。

GST法によると、「事業等を行う者(entity)」⁽¹⁵⁾とは、次の2つの要素からなる。

【表2】GST法上の「事業等を行う者(entity)」の意味

- ・「事業等を行う者(entity)」にあてはまるもののみが、課税取引(taxable supply)をすることができ、登録できるまたは登録するように求められる(GST法9条の5第d項)。
- ・GSTの納税義務およびその義務に対応する仕入税額控除(input tax credit)する権利は、「事業等を行う者(entity)」に発生する。

このように、GST法上の「事業等を行う者(entity)」の概念は、人為的なものである。GST法は、GST法運用上「事業等を行う者(entity)」に、次のようなものを含めて定義している(GST法181条の1以下)。

【表3】GST法上の「事業等を行う者(entity)」の範囲

- ・個人(individual)
- ・法人(body corporate)
- ・単独法人(corporation sole)
- ・政治団体(body politic)
- ・パートナーシップ(partnership)

(14) 「事業者」と訳すのも一案であるが、後にふれるように、GST法では「GST enterprise」という概念も使っていることから、悩ましいところである。本稿では、日本法と対比して理解しやすいように、あえて「事業者」という表記を使っている箇所もあることを断っておきたい。

(15) 後述するように、「entity」には、人格のない社団、任意団体も含むので、訳語としては“者”よりも“もの”を充てるのが、“法令用語の常識”に沿っている。しかし、ここでは、読者の便宜も考え、あえて“者”をあてることにする。

- ・法人格のない社団または任意団体（unincorporated association or body of persons）
- ・信託（trust）
- ・退職年金基金（superannuation fund/スーパーアニュエーション/通称「スーパー」）⁽¹⁶⁾

以上のように、GST法上「事業等を行う者（entity）」の概念に従うと、私法上は法的主体とはなりえないパートナーシップや人の集団（グループ）なども、GST課税にあたっては「共同所得の収受者（recipient of joint income）」として納税義務を負うこと（GSTの納税主体）になりうる。したがって、オーストラリアGST法上は、原則として、日本法でいう任意組合（パートナーシップ）や任意団体（法人格のない社団等）も、GSTの納税義務を負うことになる。

この点に関して、オーストラリア所得税法（Income Tax Assessment Act）上は、パートナーシップや任意団体は、独立した納税主体（納税義務者）にはならず、損益はパートナーないし構成員段階で課税を受けるのは異なる。

（２）「GST enterprise」（「GST事業」）とは何か

オーストラリアのGST法を理解するうえで、もう一つ重要な概念がある。それは「enterprise」の概念である。例えば、GST法9条の5は、「課税取引（taxable supply）」とは、「対価（consideration）」が伴い、かつ「行っているenterpriseの遂行又は過程における取引（the supply is made in the course or furtherance of an enterprise that you carry on）」と規定している。

「enterprise」をどう訳すかが問題になる。ここでは、批判がありうることを織り込んだうえで、「事業」と仮訳しておく。

(16) 邦文の解説として、拙論「オーストラリアの二階建ての年金制度」CNNニュース83号。 <http://www.pij-web.net/data/CNN83.pdf>

前記「事業等を行う者（entity）」と「事業（enterprise）」の概念を現実の取引に適用してみると、事業等を行う者（an entity）は、事業（an enterprise）を行っているまたは事業（an enterprise）を行うという意味がない場合には、GST登録ができないことになる。

GAT法9条の20は、どのような活動（an activity or activities）が、「事業（enterprise）」に該当するのか、あるいは該当しないのかを、次のように規定しています。

【表4】GST法上の「事業（enterprise）」に該当する活動と該当しない活動の範囲

【事業に該当する活動】

- ・事業（business）形態の活動
- ・取引（trade）をする企業（adventure）または会社（concern）形態の活動
- ・控除対象寄附金の受入れのできる機関または公的団体が有する基金の受託者の活動
- ・退職年金基金の受託者の活動
- ・慈善団体の活動
- ・連邦、州もしくは連邦直轄地域、又は連邦、州もしくは連邦直轄地域の法律に基づき公的目的で設立された法人、単独法人の活動
- ・事業者番号（ABN=Australian business number）を持つ基金の受託者の活動

【事業に該当しない活動】（日本法にいう事業者以外が行う取引・対価性のない取引）

- ・源泉所得課税の対象となる収入を得ている従業者がする活動
- ・私的なレクリエーションまたは趣味の活動
- ・地方公務員の活動
- ・従業者への支払
- ・法人役員への支払
- ・公職者への支払
- ・労働提供契約に基づく支払または法令で特定された支払

（３）「GST supply」（「GST取引」）とは何か

オーストラリアのGST法を理解するうえで、もう一つ重要な概念は、「GST supply」である。ここでは、「GST取引」と仮訳しておく。

「課税取引（taxable supply）」、「免税取引（GST-free supply）」、「非課税取引（Input taxed supply）」といったように、“supply（取引）”という言葉は、GST制度の根幹をなす。課税実務では「売上（sales）」の意味に解されている。

GST法は、「取引」については、「その形式を問わず」できるだけ広く定義する旨を規定している（GST法 9 条の10第 1 項）。そのうえで、次のような典型的な取引を例示している（GST法 9 条10第 2 項）。

【表 5】GST法上の典型的な「取引（supply）」の例

- ・ 物品の取引
- ・ 役務提供/サービスの取引
- ・ アドバイス【注：医師の診察・税務相談・法律相談など】または情報の提供
- ・ 不動産の譲与、譲渡または引渡し
- ・ 権利の設定、譲与、移転、譲与または引渡し
- ・ 金融取引（ただし、取引の対価として支払われた金銭は除く。）
- ・ 一定の債務免除等
- ・ その他

その他、家畜や狩猟の獲物を食料にする行為が取引のあたるのかなど、争いになることも多い。「取引」に該当するかどうかについては、裁判でも争われており、判例等に典拠を求める必要がある。

（４）「taxable supply」（「課税取引」）とは何か

オーストラリアのGST法を理解するうえで、「taxable supply」の概念も重い意味を持つ。なぜならば、GSTの課税対象となるのは、「taxable supply」と「taxable importation」であるからである（GST法 9 条の40以下・

13条の5以下)。

GSTの納税義務は、「taxable supply」である場合に生じるからである。

ここでは「課税取引」と仮訳しておく。

GST法は、次の4つの要件を充足する場合に、「課税取引 (taxable supply)」にあたるとしている(法9条の5)。

【表6】GST法上の「課税取引 (taxable supply)」となる4要件

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">①「対価 (consideration)」取引であること。②「事業等を行う者 (entity)」が行っている事業 (enterprise) の遂行または過程における取引であること。③オーストラリアに関わる取引であること。および、④事業等を行う者 (entity) がGST登録していることまたはGST登録が求められていること。 |
|--|

●設例 1

栄養学を専攻する大学教授であるMr Aは、主婦であるMs Bが執筆し近く出版する家庭料理の本に〇〇ドルの対価でまえがきを書いてくれるように依頼された。この場合、Mr AもMs Bも上記の4要件を充足しないことから、課税取引にあたらない。(この事例では、①と③の要件は充足するが、③と④の要件を充足しない。)

4要件を充足する課税取引 (taxable supply) であっても、後にふれる「免税取引 (GST-free supply)」ないし「非課税取引 (Input taxed supply)」にあたるとは別である。

●設例 2

ドクターAは、美容整形外科の専門医クリニックを開業している。同時に、やけどの治療・手術など健康保険が適用になる患者の診察等も行っている。この事例では、美容整形外科にかかる取引は、4つの要件を充足し課税取引にあたる。一方、健康保険法 (Health Insurance Act 1973) の適用ある医療サービスは、GST法上「免税取引 (GST-free supply)」、すなわちゼロ税率取引 (Zero-rating supply) になることから、売上取引はゼロ%で課税し、仕入取引にかかったGSTは還付される ⁽¹⁷⁾ 。
--

(17) ちなみに、日本の消費税法では、健康保険適用対象の医療サービスは非課税取引 (input taxed supply) になっている (消費税法第6条関係列表第1六・七・八・十)。これに対して、オーストラリアのGSTでは、健康保険適用対象の医療サービスは、輸出取引などと同様に、免税取引/ゼロ税率取引 (GST free supply) になっている (GST法38B部)。

（５）「taxable importation」（「課税輸入」）とは何か

一定の物品（goods）のオーストラリアへの輸入が、GSTの課税対象となる（GST法13条の5以下）。しかし、輸入（taxable importation）は、一般の課税取引（taxable supply）とは、課税取扱が異なる。オーストラリア国内で行われる取引とは異なり、輸入者は、GSTの納税義務を負うには、GST登録をしているまたはGST登録をするように求められていることが要件となっていない。また、GSTは消費地課税主義に基づく課税方法を採用していることから、GSTの納税義務は輸入者が負い、海外の輸出者は負わない。

消費者による個人輸入にかかる税務取扱は、一般のGST登録事業者による課税取引とは大きく異なる。しかし、GST法は、一般の課税取引（taxable supply）の課税ベースと課税輸入（taxable importation）の課税ベースとをできるだけ一致させるように求めている。

例えば、ある物品が国内で「免税取引（GST-free supply）」、「非課税取引（input taxed supply）」になっている場合には、課税輸入（taxable importation）についても課税除外としている（GST法13条の10第b項）。

GST法は、課税輸入（taxable importation）の要件について、次のように規定している（GST法13条の5）。

【表7】GST法上の「課税輸入（taxable importations）」該当性

【課税輸入に該当するもの】

- ・ 物品（goods）の輸入であること。
- ・ 当該物品は「関税法（Customs Act 1901）にいう」国内消費（for home consumption）に流入させたこと。ただし、当該輸入は、免税輸入（non-taxable importation）の範囲内のものではないこと。
- ・ 課税輸入であるためには、GST登録要件は適用しないことおよび輸入者は事業（enterprise）の遂行目的である必要はないこと。
- ・ 対価支払の有無には関係ないこと。

【課税輸入に該当しないもの】

- ・ 免税取引（GST-free supply）、非課税取引（Exemption/Input taxed supply）の対象となっている物品の輸入

- ・通貨の輸入
- ・オーストラリアからの輸出
- ・関税法で免税とされる一定の物品

（６）国境を越えた電子サービス取引等に対するGST課税の見直し

2008年のリーマンショック後の各国での財政悪化や所得格差の拡大を契機に、一部の多国籍企業が国際間の税制の相違点や不整合を利用し、国境を越えた過度な租税回避に走っていることへの批判が強まった。こうした批判に応じて、2012年以降、OECDは、多国籍企業による「税源浸食と利益移転（^{ベップス}BEPS=Base Erosion and Profit Shifting）」に対応するためのプロジェクトを開始した。

BEPSについては、国際的にも国内的にも、明確に定義されているわけではない。あえて定義するとすれば、“多国籍企業が、グループ関連者間における国際取引を通じて、その所得を高課税国から無税または低課税の国に移転させることで、国際的二重非課税を享受する行為”とでもいえる。

OECDやG20は、これまでBEPSに対応ための国際課税ルールの見直しの議論を精力的に行ってきた。OECDは、2013年7月に、BEPSに対する具体的な対応策として15項目からなるBEPS行動計画（Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting）をまとめ、G20の支持を得て公表した。BEPS行動計画の主なねらいは、多国籍企業に所得をうみ出す経済活動を行っている国で、いかの課税所得を計上させるか、にある。

【表８】 15のBEPS行動計画

行動	項目	対応期限
第1	電子商取引への課税	2014年9月
第2	ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント*の効果否認	14年9月
第3	外国子会社合算税制の強化	15年9月

第4	利子・費用控除等による税源浸食の制限	15年9月・12月
第5	有害課税実務への対応	14年9月/ 15年9月・ 同12月
第6	租税条約濫用の防止	14年9月
第7	恒久的施設認定の人為的回避の防止	15年9月
第8～ 第10	移転価格税制関係	14年9月・ 15年9月
第11	BEPSの規模や経済的効果の指標を政府からOECDに集約し、分析する方法の策定	15年9月
第12	タックスシェルター・プロモーターの報告義務	15年9月
第13	移転価格関連の文書化手引書の再検討	14年9月
第14	実効的な紛争処理システム（相互協議や仲裁）の確立	15年9月
第15	二国間租税条約の改善に資する多数国間協定の開発	14年9月/ 15年12月

* 親会社所在地国の税制では配当/受取配当金の益金不算入として取り扱われる一方、子会社所在地国の税制では利子/損金算入として取り扱われる「株式と負債のハイブリッド証券」を活用した租税回避策（ハイブリッド・ミスマッチ・アレンジメント）

OECD租税委員会は、2015年10月に、『最終報告書（BEPS 2015 Final Reports）』を公表している（<http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>）。今後、加盟各国は、国内税法を改正しBEPS行動計画を実施することになった。

オーストラリアは、OECDのBEPS行動計画に呼応する形で、2015年度に、国境を越えた電子取引に対するGST課税取扱（GST treatment of cross-border e-transactions）の見直しを開始した。それまでGSTの課税対象外とされてきたインターネットを使った国境を越えた電子書籍・音楽（デジタルプロダクトの提供）や広告の配信サービスなどの取引を「輸入電子プロダクトその他のサービス（imported digital products and other services）」（以下「輸入電子サービス等」という。）と位置付け、この種

の取引を2017年7月1日からGSTの課税対象に含めることがねらいである。

連邦財務省は、「2015年税制（課税適正化：GST及び電子プロダクト）改正法案〔Tax Laws Amendment (Tax Integrity: GST and Digital Products) Bill 2015〕」（以下「2015年輸入電子サービス等GST課税法案」または「2015年GST課税法案」という。）を公表した。この法案の主なポイントは、次のとおりである⁽¹⁸⁾。

【表9】 2015年輸入電子サービス等GST課税法案の主なポイント

- | |
|--|
| <p>《事業者-消費者間取引（B to C supply）の適正化と登録国外事業者制度の導入》</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ オーストラリア国内の消費者がインターネットを使って行う国境を越えた「輸入電子プロダクトその他のサービス（imported digital products and other services）」（「輸入電子サービス等」）の取引（B to C=business to consumer supply/事業者—消費者間取引）は、これまでGSTの課税対象外とされてきた。 ・ GST課税取扱の適正化の視点から、この輸入電子サービス等取引を、2017年7月1日からGSTの課税対象とする。 ・ 非居住者である国外事業者が、オーストラリア国内の消費者と輸入電子サービス等取引（B to C supply）を行う場合には、GSTを徴収・納付することを義務づけるためATOに事業者登録をするように求める登録国外事業者（申告納税）制度を導入する。 ・ 登録国外事業者（申告納税）になることを望む国外事業者は、国内に事務所を有しない場合には、居住納税管理人（Australian resident tax agent）を指定するように求められる。また、仕入税額の還付等に備えて、オーストラリア国内の金融機関の口座を開設するように求められる。 <p>《事業者間取引（B to C supply）の適正化とリバースチャージ制度の導入》</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ オーストラリア国内事業者が国外事業者から受ける輸入電子サービス |
|--|

(18) See, Treasury, GST treatment of cross-border transactions (7 Oct 2015). <http://treasury.gov.au/ConsultationsandReviews/Consultations/2015/GST-treatment-of-Cross-Border-Transactions> なお、日本の「国境を越えた電子サービス取引の対する消費課税の見直し」については、石村耕治編著『現代税法入門塾（第8版）』（2016年、清文社）2.2.7参照。

等取引（B to B=business to business supply/事業者間取引）に対して、「オーストラリアとの関連性原則（Connected with Australia Rules）」を適用し、国外事業者にもGSTの納税を求める。

- ・ただし、この場合、国外事業者が必要以上にオーストラリアのGST制度に引き込まれ、過重なコンプライアンス義務を負わないようにするために、リバースチャージ（reverse charge）方式を採用する。この方式により、オーストラリア国内の事業者は、輸入電子サービスを提供する国外事業者に代わって、ATOにGSTを納付することとする。

連邦財務省は、2015年5月12日から7月1日まで2015年輸入電子サービス等GST課税法案に対するパブリックコメント/公開諮問（public consultation）を求めた。加えて、国際企業からのヒアリングを実施した。

一般から集まったコメントやヒアリングをもとに、2015年輸入電子サービス等GST課税法案（以下「原案」という。）に対して、次のような改訂を加えた。

【表10】 2015年輸入電子サービス等GST課税法案【原案】への主な変更点

《国外事業者登録限界点の導入》

- ・原案には、国外事業者について、国内事業者の場合とは異なり、登録限界点（GST registration threshold）の定めはなかった。この点について、国内事業者と同様の登録限界点が適用されることになった。（つまり、一般事業者については、75,000ドル、非営利公益団体については150,000ドルである。）なお、登録限界点額未満の事業者でも、任意登録（voluntary GST registration）が可能である。

《GAT法令の適用領域を「オーストラリア」から「間接税圏」に名称変更》

- ・2015年7月1日から、GST課税目的では、オーストラリアに居住するかどうか、つまり国内取引にあてはまるかどうかの判定（内外判定基準）が、これまでの「オーストラリア（Australia）」から「間接税圏（indirect tax zone）」に居住しているかどうかに改められた。所得課税の場合とは異なり、GSTは、ノフォーク諸島やクリスマス島のようなオーストラリアの外部領域（external territories）には適用がない。この改正は、GST課税取扱には変更をもたらさないが、従来から使われてきた「オーストラリア（Australia）」の文言の定義（GST法195条の1）は、「間接税圏（indirect tax zone）」の文言に置き換えられた〔2015年

財務省法改正（廃止日）法（Treasury Legislation Amendment (Repeal Day) Act 2015)〕。

《取引相手が消費者かどうかの判定と相当の手順》

- ・国外事業者が、オーストラリアの間接税圏にある者と輸入電子サービス等の取引をする場合、取引の相手方が消費者なのか（したがってB to C supplyにあたるのか）、事業者なのか（したがってB to B supplyにあたるのか）を判定することが必ずしも容易でないとのコメントがあった。また、原案では、国外事業者は、「あらゆる相当の手順（all reasonable steps）」を踏んだうえで、取引の相手方が消費者ではないと判定した場合には、保護される旨の取扱われることとされていた。しかし、国外事業者の証明責任が重過ぎるとの批判に応じて、「相当の手順（reasonable steps）」を踏むことで十分であるとし、法定要件の緩和がはかられた。

《取引相手が事業者かどうかの判定》

- ・国外事業者は、輸入電子サービス等の取引の相手方が、事業者番号（ABN）を取得しATOでGSTの事業者登録をしている場合には、オーストラリアの間接税圏にある事業者と判定できるとされた。

《免税/ゼロ税率の対象となる教育や医療・保健取引の場合》

- ・GST法38部は、教育や医療・保健サービス取引に対しては幅広く免税/ゼロ税率を適用する。これらの課税取扱は、国外事業者がオーストラリアの間接税圏にある消費者に対して輸入電子サービス等の形で提供した場合にも、適用される。

《電子配信プラットフォーム（EDP）への名称変更》

- ・原案では、「電子配信サービス（electronic distribution service）」という文言が使われていたが、「電子配信プラットフォーム（EDP=electronic distribution platforms）」という文言が適切であるとの指摘に沿って、EDPの言葉を使うことにした。

《経過措置》

- ・原案にはなかった「経過措置」が盛られた。これにより、新規の課税取扱が適用になる2017年7月1日以降の課税期間に行われる輸入電子サービス等の取引については、国税長官は、職権または納税者からの求めに応じて修正査定（amending assessment）をすることとされた。

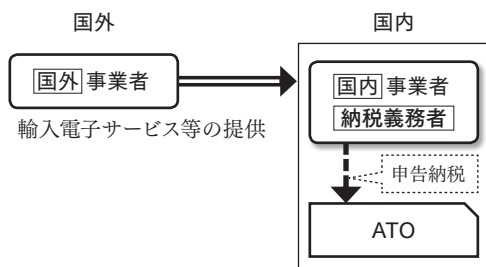
2015年輸入電子サービス等課税法案は、国外事業者が、オーストラリア間接税圏に居住する消費者に対してネットを通じて輸入電子サービス等を提供することに対するGST課税における公平性、イコールフットング

（競争条件の対等化）を確保することがねらいである。このために、次のような新たな課税方式が導入される。

一つは、①「リバースチャージ方式」の導入である。この方式の導入により、国外事業者から受ける国内事業者（B to B supply/事業者間取引）向け輸入電子サービス等取引については、国内事業者が、国外事業者に代わり消費税の納税義務を負うことになる。

【表11】 リバースチャージ方式課税制度

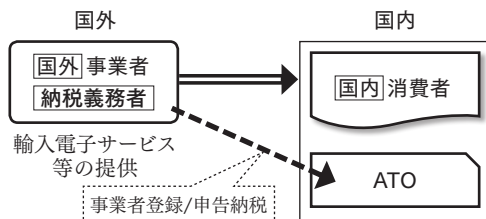
《事業者向け（B to B）輸入電子サービス等取引にかかる課税方式》



もう一つは、②「登録国外事業者（申告納税）制度」の導入である。この制度の導入により、国外事業者は国内消費者向け（B to C supply/事業者—消費者間取引）輸入電子サービス等取引を国内消費者とする場合には、ATOに申請をして登録国外事業者となり、ATOに消費税の申告・納税をするように義務づけられるようになった。また、国内事業者は、この種の取引を登録国外事業者で行った場合に限り、当該取引にかかる消費税について仕入税額控除ができる。

【表12】 登録国外事業者（申告納税）制度

《消費者向け（B to C）の輸入電子サービス等取引にかかる課税方式》



ちなみに、国外事業者が、教育や医療など免税取引（GST free supply）のみをオーストラリアの国内消費者向けに提供する場合には、登録国外事業者になる必要がない。

4 税額票（tax invoice）とは何か

オーストラリアのGST制度では、GST登録をした事業等を行う者（entity）は、仕入税額控除（input tax credit）を受けるためには、適格「税額票（tax invoice）」を保存するように求められる（GST法29条の70・11の25）。

【表13】 適格税額票（valid Tax Invoice）サンプル

Tax Invoice			
供給者	Koala Industries Ltd		25 William Street Williamstown VIC
事業者番号	ABN:	12 345 678 901	
発行日	Date:	12 August 2015	
購入者	To:	ABC Machine Sales Pty Ltd 19 Grove Street Box Hill VIC	
取引内容	Description of supply		Total
	Parts S 150	\$100 × 10	\$1,000.00
	GST (10%)		\$100.00
	Total		\$1,100.00

（１）請求書（invoice）と税額票（tax invoice）の違い

一般にGST登録をした事業者（businesses）は、日常的に、顧客に対して「請求書（納品書/送り状）（invoice）」または「税額票（tax invoices）」を発行している。しかし、GST法では、これら２つの言葉は同一には使われていない（GST法195の1・29条の70）。

【表14】 「請求書（invoice）」と「税額票（tax invoices）」の違い

【請求書（invoice）】
商業取引において支払義務を確認する書類を指す（GST法195の1に規定する「invoice」の定義）。

【税額票 (tax invoice)】

次のような要件を満たすものを指す（GST法29条の70）。

- ①供給者（supplier）が発行したもの
- ②「既定の書式（approved form）」のもの
- ③次の事項を明確に確認できる情報を十分に記載したもの
 - ・供給者（supplier）の本人確認およびABN（事業者番号/Australian business number）
 - ・購入者（recipient）の本人確認またはABN（ただし、ANB記載は、供給額/仕入額1,000ドル以上の場合）
 - ・供給された物品の種類、数量（数えられる場合）、供給された価額
 - ・当該証票に記載された課税取引の範囲
 - ・証票の発行年月日
 - ・当該証票に記載された課税取引にかかるGST額
 - ・その他GST規則に規定された事項

購入者は、供給者（仕入先/supplier）が発行した税額票に記載されるべき情報のいくつかが記載されていないとしても、税額票として取り扱うことができる（GST法29条の70第1項のA/GST規則29条の70第1項）ただし、この場合、仕入先が購入者に交付した他の資料で明確に確認できる必要がある。こうした証明責任は購入者側が負う⁽¹⁹⁾。

（２）適格税額票（valid tax invoice）の発行義務

原則として、供給者（仕入先/supplier）は、その取引が課税取引（taxable supply）にあたるときには、購入者（recipient）に対して適格税額票を発行する義務を負う（ATO, Valid tax invoices and GST credits (NAT 12358-04.2012)）。また、購入者は、供給者に対して適格税額票（valid tax invoice）を発行するように求めることができる（GST法29条の70第01項b号）。

ただし、供給者（仕入先/supplier）は、すべての取引について毎回、

(19) See, ATO, GST Ruling: Entitlement to tax credits without a tax invoice (GSTR2000/3).

購入者に対して適格税額票を交付するようには求められない。しかし、購入者は、供給者から適格税額票の交付が受けられなければ、原則として仕入税額控除ができない。とりわけ、この場合、小規模事業者に対しては特段の配慮をしており、税額票に記載されていない情報を供給者（仕入先）から入手した他の資料等で証明することで、仕入税額控除が認められる（ATO, GST for small business (NAT 3014-09.2013)）。

ちなみに、供給者は、購入者から適格税額票の交付/発行を求められれば、28日以内のその求めに応じなければならない。交付の求めに応じない場合、供給者は、過料に処される（TAA別表第1第288条の45）。

（3）適格税額票（valid tax invoice）の発行義務を課されない場合

次の場合に、供給者（仕入先/supplier）は、適格税額票の発行/交付する必要がない。

【表15】 適格税額票（valid tax invoice）の発行が必要とされない場合

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">・課税取引価額が75ドル（GST抜）か、82ドル50セント（GST込）未満の場合（GST規則29条の80第01項）・国税庁（ATO）長官が文書で税額票の発行を免除した場合（GST法29条の10第3項）・これらに場合においても、購入者は仕入税額控除を受けることができる。 |
|--|

ただし、事業者が、課税取引価額が75ドル（GST抜）か、82ドル50セント（GST込）未満の場合で、仕入税額控除を受けるためには、現金登録機の明細表、領収書、請求書などを保存する必要がある。

適格税額票その他仕入税額控除を受けるための記録は、5年間保存することが義務づけられている。

（４）購入者作成税額票（RCTI）とは何か

一般に「RCTI（Recipient created tax invoice）」と呼ばれる税額票発行手続がある（GST法29条の70第3項）。ここでは、「購入者作成税額票」と仮訳しておく。

RCTI（購入者作成税額票）と通常の税額票（tax invoice）との違いは、RCTIは、購入者が供給者（仕入先）に発行/交付する税額票である。

購入者が売上数量に応じて仕入先に対価を支払う契約を採っている場合など、極めて特殊な取引にのみについてRCTI発行手続をとることができる（GSTR 2000/10 Goods and services tax: recipient created tax invoices）。

【表16】 文書が適格購入者作成税額票（valid RCTI）となるための記載事項

《一般的なRCTI記載事項》

- ・ 供給者/仕入先の身元および事業者番号（ABN）
- ・ 購入者の身元および事業者番号（ABN）
- ・ 購入品の種類（数量および価額を含む。）
- ・ 課税売上の範囲
- ・ 文書の発行日
- ・ 各売上につき支払うGST額
- ・ 供給者/仕入先が支払うGST額

《購入者がすべき事項》

- ・ 取引が行われた場合または取引量が決定された場合、当該取引日から28日以内に供給者/仕入先に対して購入者作成税額票（RCTI）の原本もしくは副本を交付（発行）すること。
- ・ RCTIの原本または副本を保存すること。
- ・ 税法上の義務を相当程度遵守していること。
- ・ 他にRCTIに相当するような文書が交付（発行）されていないこと。

5 GST登録（GST registration）とは何か

事業等を行う者（entity）は、GST登録していることまたはGST登録をするように求められる。（GST法25条の1）したがって、GST登録をしていない場合、取引はGSTの課税の対象外となる。また、GST登録をしてい

ない者との取引は、原則として仕入税額控除の対象とならない。事業等を行う者（entity）は、次の要件に該当する場合に、GST登録が義務となる。

【表17】 GST登録が必要となる場合

- ・事業等を行う者（entity）の事業（enterprise）にかかる基準売上高（turnover threshold）が75,000ドル（登録非営利公益団体（ACNC-registered charity）の場合には15,000ドル）以上であるとき【GST登録における基準売上高とは、直近の12ヵ月間の売上実績または今後12ヵ月間の予想売上のいずれかにおける税抜総売上高（ただし、免税取引（GST-free supply）および非課税取引（Input taxed supply）にかかる分を除く。）】（ただし、この基準売上高未満でも、任意で登録ができる。）
- ・事業等を行う者が、「タクシー・オペレーター」である場合

（１）登録手続

事業等を行う者（entity）は、登録が義務づけられることになってから21日以内に登録申請をしなければならない（GST法25条の1）。ただし、任意登録（voluntary registration）申請についてはいつでもできる。

GSTの登録申請には、事業者番号（ABN=Australian business number）が必要である（GST法23条の15第1項・23条の5・25条の1）⁽²⁰⁾。

国税長官は、申請（任意申請を含む。以下同じ。）があった場合、書面審査したうえで問題がなければ申請書に記載された日付で承認しなければならない（GST法25条の5第1項・第2項）。決定承認をする場合には、申請人に、登録日、登録番号、承認された課税期間等を通知しなければならない（GST法25条の3第3項）。一方、承認拒否処分を行う場合にはその理由を附記したうえで通知する。当該拒否処分は、不服審査の対象となる（TAA別表第1第110条の50第2項「GST法に基づく審査請求対象処分

(20) 従来、申請は、ATOのビジネス・エントリー・ポイントから、ABNの登録申請とGST登録申請とを同時に行うことが可能であった。事業者のGST登録申請は、税理士ELS（tax agent electronic lodgment system）を活用し電子申請をすることも可能である。

一覧表」項目第1および第2）。

（2）ABN/事業者番号の登録制度

オーストラリア事業者番号法（A New Tax System (Australian Business Number) Act 1999）のもと、個人が法人かを問わず、いかなる「事業等を行う者（entity）」も、オーストラリア国内で「事業（enterprise）」活動をしている場合には、または、オーストラリアと関係する取引を事業として行う場合には、オーストラリア事業登録簿（Australian Business Register）の登録官（Registrar）に対して11ケタのABN/事業者番号（Australian Business Number）を申請することができる（ABN法8条・9条）。ちなみに、オーストラリア事業登録簿の登録官（Registrar）は、国税長官（Commissioner of Taxation）が兼務している（ABN法28条2項）。

ABN法は、ABNの登録申請の対象となる「事業（enterprise）」という言葉を、除外項目を法定する形で、結果的には極めて広く定義している。

【表18】 ABNの登録申請対象となる「事業（enterprise）」とは

- ・ 事業の開始や停止を含むあらゆる営業行為や取引
- ・ 公益団体や宗教団体の活動（ただし宗教教師が行う宗教活動などは除く。）（ABN法5A条）
- ・ 政府機関
- ・ 給与所得者の行う労務の提供、無償のボランティア活動などは、「事業」には該当しない。
- ・ 店子に居住用住宅を賃貸する家主は、「事業」に該当しない。

なお、ABN（事業者番号）の登録申請ができるのは、「事業等を行う者（entity）」であり、「事業（enterprise）」ではない。したがって、複数の事業（more than one enterprise）を行う場合にも、事業等を行う者（entity）は、1つのABNより取得できない。

【表19】 オーストラリアの番号制：納税者番号（TFN）と事業者番号（ABN）

《付番機関》	《番号の種類》	
<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> 国税庁 (ATO) </div>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> 納税者番号TFN（9ケタ）【任意申請】 </div>	<div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> 【利用目的】課税＋課税関連目的（社会保障等） 【付番対象】個人＋非個人 </div>
	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> 事業者番号ABN（11ケタ）【任意申請】 </div>	<div style="border: 1px dashed black; padding: 5px;"> 【利用目的】課税（GST/源泉）目的等 【付番対象】事業等を行う者 </div>

①ABN/事業者番号の登録申請

ABN（事業者番号）の登録申請は、大きく、個人、法人、パートナーシップ（任意組合）、法人格のない社団（任意団体）に分けられる。申請人は、既定の様式を用いて、郵便または連邦事業者登録簿（ABR＝Australian Business Resister）ホームページ（<https://abr.gov.au>）にアクセスし電子的に行うことができる（ABN法9条2項c号）。本人申請に加え、税理士などによる代理人申請も認められる（ABN法9条）。

ABN登録申請は、物品サービス税（GST）の事業者登録の申請と同時に行うことができる。もっとも、ABN（およびTFN）の申請とGST登録は別の制度である。（以前、これらの申請は、国税庁（ATO）のELS（電子申告）を通じて行うことができたが、現在は認められない。）

なお、ABNの申請書には、登録申請人のTFN/タックス・ファイル・ナンバー⁽²¹⁾を記載する欄があり、強制ではないものの、任意に記載が求められる（ABN法9条3項）。

ABRの登録官（Registrar）は、申請人が提出した申請事項について、申請を受理・登録するか、不受理にするか精査する⁽²²⁾。登録官は、登録申請

(21) オーストラリアのTFN（納税者番号/タックス・ファイル・ナンバー）の取得は、任意が原則である。したがって、ABNの申請にあたっては、TFNの記載はあくまでも任意である。ABN申請にあたり、当局が申請人のTFNの任意記載を求めることは、処罰の対象から除外されている（TAA第8WB条1項・8WB条1A項a号）。拙著『オーストラリアの納税者番号制とプライバシー』（1992年、日本税務研究センター）参照。

(22) 審査にあたり、登録官は、ATOの課税資料や会社登記を所管している連邦証券投資委員会（ASIC＝Australian Securities and Investments Commission）の登記資料などを「身元確認情報（POI＝proof of identity information）」として利用できることになっている。

を受理した場合、当該申請人に対し登録したABN（事業者番号）文書で指定された住所でない場所に通知する（ABN法12条）。不受理とした場合には、理由を附記したうえでその処分を申請人に通知する（ABN法13条1項）。申請から28日以内に登記官から登録通知がない場合には、不受理とみなされる（ABN法13条2項・4項）。ABN登録にかかる処分の不服な申請人は、審査請求ができる（ABN法21条）。

登録ABN（事業者番号）を取得したものは、登録簿に記載された事項に変更が生じたときには、28日以内に既定の様式で変更事項を登記官へ通知しなければならない（ABN法14条1項・2項）。

②連邦事業者登録簿（ABR）に保管される情報

すべての登録された事業等を行う者（entity）とABN（事業者番号）は、以下の情報とともに、連邦事業者登録簿（ABR）に保管される（ABN法25条）。

【表20】 連邦事業者登録簿（ABR）に保管される情報

- ・事業者の名称
- ・事業者番号（ABN）
- ・登録日
- ・事業等を行う者（entity）の事業体類型
- ・代表者（トラストの場合は受託者）
- ・主たる事務所
- ・通知書を送達する郵送先およびメールアドレス
- ・その他（未登録の登録商標など）

これらの情報は一般の公開されており、開示請求ができる（ABN法26条）。ただし、政府職員は、これらの情報の利用に一定の制限を課されている（ABN法30条）。

③ABN/事業者番号の提供/記載

次のような公的な事務に、ABN(事業者番号)の提供/記載が求められる。

【表21】 ABN（事業者番号）の提供/記載が求められる公的事務の範囲

- ・ **事業者が、オーストラリア国内で行われる事業「取引（supply）」にかかる支払を受ける場合** 支払者は、所得税の源泉徴収制度（PAYG withholding system）のもと、一定額の天引き徴収を行う義務を負う。ただし、受給者が当該取引の関するインボイスその他の書類に自己のABNを提示する場合や、支払額〔消費税（GST）抜〕が75ドル以下の場合を除く。
- ・ **事業者が、事業上の投資をする場合** 事業者が、投資先（支払者）から支払を受ける際に、ABNまたはTFNを提供/記載しない場合には、支払者は、支払額から申告所得税の最税税率の源泉所得税を天引き徴収しなければならない。
- ・ **その他**

ちなみに、正確でないABNを提供/記載した者は、2年以下の懲役に処せられる（ABN法23条）。

ここで確認しておきたいことがある。それは、オーストラリアの場合、納税者番号/タックス・ファイル・ナンバー/TFN（個人用＋個人以外用）と事業者番号（TAA 202条～202条の8）があるが、それぞれの用途は、次のように異なることである⁽²³⁾。

(23) 日本の共通番号制（個人番号、法人番号）では、個人の事業性所得（事業・不動産・山林・公的年金等以外の雑所得〔以下たんに「雑所得」という。〕）にかかる支払を受ける者は、各種支払調書や法定資料に自分の個人番号を記載するように求められる。つまり、ライターや講演者などは、事業所得や雑所得にかかる支払を受ける際に、源泉徴収義務を負う支払者に自己の個人番号を提示/交付するように強いられる。人生80年超の時代である。年に何十回も講演したり、さまざまな雑誌などへ記事を掲載し稿料を得ている人は、相手方に渡った個人番号の行方が気になるのは当然である。生涯にわたり同じ番号を汎用させるのは、まさに愚策である。当然、悪用が懸念される。こうした問題に対処するためにも、オーストラリアでの事業者番号（ABN）の使い方に学び、個人番号を必要以上に提示しなくともよいような方策を講じる必要がある。消費税へのインボイス（税額票交付/適格請求書等保存）方式への転換の機をとらえて、事業性所得にかかる支払には、個人番号ではなく登録事業者番号を活用できる途を拓くべきである。

【表22】 オーストラリアの給与所得者、事業所得者への支払と番号（TFN、ABN）の提示

支払の種類	源泉率	情報申告期日
<p>《TNFの記載を要する支払》</p> <p>雇用主の支払</p> <ul style="list-style-type: none"> ・給与・賞与・手当等（12条の35）* ・会社取締役・役員（12条の40） ・公職者への支払（12条の45） ・宗教教師への支払（12条の47） 	<p>受給者のTFNの提示を受けたうえで、支払者（雇用主）がATO作成・公表の源泉所得税（PAYGW）別表（NAT 1007）に基づいて、各月の支払額に応じて、支払者が法定額を天引き徴収。</p>	<p>源泉税納付書</p> <p>【7月14日】</p> <p>年次報告書</p> <p>【8月14日】</p>
<p>《ABNの記載を要する支払》</p> <p>事業者番号（ABN）を提示ができる個人税理士、コンサルタントなどの役務提供者の場合で、支払先との任意の源泉徴収に文書で合意したとき（12条の55）</p>	<p>事業者番号（ABN）を提示したうえで源泉なし、または支払先と文書で合意した20%以上の税率で源泉徴収</p>	<p>源泉税納付書</p> <p>【7月14日】</p> <p>年次報告書</p> <p>【8月14日】</p>

* ABNに関する準拠条項はTAA（租税行政法）別表第1の各条項

（3）任意登録

GSTの事業者登録の話を戻すが、基準売上高に達しない事業等を行う者（entity）は、任意登録を申請ができる（GST法23条の10）。新規開業した場合の任意申請については、実際に事業を開始した日からGST登録は発効する。

任意でGST登録をした事業者は、GST申告書の提出義務および税額票（tax invoice）の交付/発行義務を負う。したがって、小規模事業者の場合、仕入税額控除が可能になる利益とGST申告書提出義務や税額票交付事務ないかかるコストを慎重に点検する必要がある。また、いったんGST登録を選択すると、事業廃止の場合を除き、12ヵ月間は登録を取りやめることはできない。

（4）GST登録の取りやめ

事業者（事業等をする者）が、事業の廃止その他GST登録を継続しがたい理由がある場合、国税長官に対して「GST登録の取りやめ（Cancellation

of GST registration)」の承認申請を行うことができる。事業者は、GST登録の取りやめが認められれば、仕入税額控除ができなくなる(GST法25B条)。

GST取りやめ承認申請は、事業停止の日から21日以内に行わなければならない(GST法25条の50)。

GST取りやめ申請は、ATOによる厳正な要件を満たした場合に、承認される。仕入税額控除制度の濫用等の事実がないかなどが精査される。

6 GSTの申告

物品サービス税(GST)は、申告納税方式の租税である。個人所得税(individual income tax)も、同じく申告納税方式の租税である。個人所得税の場合には、納税者がした申告内容に基づき、ATOが最終的に税額を確定し、納税者に対して査定通知書(NO A=Notice of assessment)を交付し、納付(payments)または還付(refunds)の手続がとられる仕組みになっている(1936年所得税法174条1項)。

一方、個人以外(法人、退職年金基金など)で完全申告納税(full self-assessment taxpayers)方式の適用ある所得税の場合には、自らが算定し申告書に記載した税額が自動的に確定税額とみなされる。このため、査定通知書(NO A)は交付されない。言い換えると、納税申告書自体が査定通知書として取り扱われることになる。このような査定の仕方は、一般に「みなし査定(deemed assessment)」と呼ばれる(1936年所得税法166A条)。

オーストラリア税法は久しく、賦課課税方式の所得課税を実施していたイギリス税法の伝統を継受していた。このこともあり、申告納税方式のもとにあるといわれる個人所得税課税においては、「査定」のような、いまだ賦課課税の色合いが濃い課税庁による確定手続が存続している。

この点、GSTは、他の個別消費税/間接税(excises/indirect taxes)と同

様に、2012年7月1日から完全申告納税方式のもとにあることから、納税者（登録事業者）が行ったGST申告について、課税庁（ATO）は、原則として査定（assessment）手続を取らないことになっている。法的には、納税者がATOに納税申告書【正確にいうと、後述の「事業活動報告書（BAS）」を指す。】を提出した日に、ATOが査定通知書を交付（発行）したものとみなされる。したがって、賦課課税制を採っていた時代に交付されていたような旧来の査定通知書はもはや納税者に交付されないこととなった。もっとも、納税者が行ったGST申告内容に対してATOが納得できない場合、または納税者がGST申告をしていない場合、さらには納税者が査定を求めた場合には、所得税などと同様に、ATOは査定通知を行うことになっている。

オーストラリアの場合、所得税の場合は「納税申告書（tax return）」と呼ぶ一方で、物品サービス税（GST）などの場合には「事業活動報告書（BAS=Business activity statement）」と呼んでいる。したがって、事業等を行う者（entity）で、事業者登録したまたは登録するように求められる者（以下たんに「事業者」、「GSTの納税義務者」または「納税者」ともいう。）は、GST申告書（GST returns）を「事業活動報告書（BAS=Business activity statement）」の形でATOに提出しなければならないことになっている（GST法31条の5）。

ちなみに、事業活動報告書（BAS）は、GSTのほか、「高級車税（LCT=luxury car tax）」、「ワイン衡平税（WET=wine equalization tax）」および「燃料税額控除（fuel tax credits）」、さらには「源泉徴収制度（PAYGW=PAYG withholding）」（TAA別表第1第2部～5部）「予定納税（PAYGI=PAYG instalments）」（TAA別表第1第45部）を一括して記載する様式となっている。このことから、GSTだけを確定申告する納税者は、BASのGST部分にのみ、必要な記載をすることになる。

(1) GSTの申告手続

GSTの納税義務者は、法定期間内に、国税長官が定めた様式(BAS)に従い法定記載事項を挿入し、GSTの確定申告を行うように求められる(GST法31条の5)。なお、納税者は、いったんATOに活動報告書を提出すると、継続して定期的に報告書を提出する必要がある。特定の課税期間内に報告すべき取引がない場合には、いわゆる「ゼロ報告書(zero report)」を提出する必要がある(GST法31の5第2項a号)。

提出内容の修正、ATOによる計算間違いの訂正等の手続は、原則として所得税などの申告書(tax return)にかかる手続の例による。

BASによるGST申告は、年間の課税取引高が2,000万ドル未満の事業者の場合は、四半期ごとに提出する(3月31日、6月30日、9月30日および12月31日に終了する3ヵ月ごとに提出する)ことになっている(GST法27条の5・33の3)。一方、年間の課税売上高が2,000万ドル以上の事業者の場合は、毎月納付するように求められる(GST法27条の15第3項a号)。例外的に、国税長官の承認を前提に、年一回(6月1日から7月31日までの期間)も可能である(GST法151条の5以下)。通例、事業者登録限界点額未満の小規模事業者で任意登録を選択したものに対して承認される。

毎月申告納付を求められる事業者は、電子申告(e-lodgment)が義務づけられている(TAA別表第1第388条の80)。それ以外の事業者は、文書申告(paper lodgment)、電子申告、いずれでも選択できる。ただし、納税者がATOのビジネスポータル(ATO Business Portal)を使って電子申告でGST申告をした場合には、ATOは申告書を受領した旨の通知を即座に行うことができる。納税者がオンラインで申告をした以降は、ATOは当該納税者に対して文書媒体のBST書式を郵送する手続をやめることになっている。したがって、納税者は、ATOのビジネスポータルを通じてオンラインでBASを入手することになる。

（２）活動報告書：連続活動報告書（IAS）と事業活動報告書（BAS）

すでにふれたように、GSTの申告には、事業活動報告書（BAS）の様式が使われる。BASは、GST申告書に加え、源泉徴収（PAYG withholding）、予定申納税（PAYG instalments）、フリンジベネフィット税/給与外給付税の予定納税（FBT=Fringe Benefit Tax instalments）などがパッケージとして記載する様式となっている。

ちなみに、活動報告書（activity statements）は、大きく「連続活動報告書（IAS=Instalment Activity Statement）」と「事業活動報告書（BAS=Business Activity Statement）」に分けることができる。

①連続活動報告書（IAS）と事業活動報告書（BAS）

活動報告書制度は、2007年7月1日から実施された。この制度導入前まで、納税者は、さまざまな報告書を提出するように求められた。納税者が、これら連続活動報告書（IAS）および事業活動報告書（BAS）で報告を求められる内容は、次のとおりである。

【表23】 連続活動報告書（IAS）と事業活動報告書（BAS）

①連続活動報告書（IAS）	個人納税者、物品サービス税（GST）の納税義務を負わない事業者が、国税庁（ATO）に提出義務を負う活動報告書である。次のようなことをするものは、IASの提出義務を負う。 <ul style="list-style-type: none"> ・源泉徴収（PAYG withholding） ・予定納税（PAYG instalments） ・フリンジベネフィット税/給与外給付税の予定納税（FBT=Fringe Benefit Tax instalments）
②事業活動報告書（BAS）	個人納税者、個人納税者、物品サービス税（GST）の納税義務を負う事業者が、国税庁（ATO）に提出義務を負う活動報告書である。次のようなことをするものは、BASの提出義務を負う。 <ul style="list-style-type: none"> ・物品サービス税（GST=Goods and Services Tax） ・源泉徴収（PAYG withholding）

- ・ 予定納税（PAYG instalments）
- ・ フリンジベネフィット税/給与外給付税の予定納税（FBT=Fringe Benefit Tax instalments）

活動報告書（IAS、BAS）の提出義務を負うものは、同時に、年次の所得税申告書（income tax return）やフリンジベネフィット税/給与外給付税（FBT）の申告書（ただし、FBTの適用がある場合に限る。）の提出をしなければならない⁽²⁴⁾。

②活動報告書の提出時期

すでにふれたように、活動報告書（IAS、BAS）の提出時期（回数）は、納税者の納付税額や取引高により異なる（ATO, Business activity statement instructions (May 2000) ; ATO, GST calculation worksheet for BAS (NAT 4203-4.2014)）。

【表24】 活動報告書の提出時期

項目	提出時期
源泉徴収（PAYG withholding）	
・ 年100万ドル超の源泉税額を徴収する事業体	毎月
・ 年2万5,000ドル超～100万ドル以下	毎月
・ 年2万5,000ドル以下	四半期ごと

(24) 納税者は、税理士（Tax Agents）のほか、事業活動報告書作成士（BAS Agents）に対して、有償で活動報告書（IAS、BAS）の作成を依頼することができる。ちなみに、これまで州ごとの異なっていた税務専門職（tax practitioners）制度は、現在、連邦の制度として統一されている。2009年に、連邦（Ch=Commonwealth）の税理士業法（TASA=Tax Agent Services Act 2009、以下「TAS法」という。）および税理士業規則（TASR=Tax Agent Services Regulations 2009）（以下「TAS規則」という。）が制定・施行された。これらTAS法やTAS規則に準拠して、新たに独立した連邦機関として税務実務家委員会（TPB=Tax practitioners Board）が設置された。この委員会（TPB）は、従来からある「税理士（Tax Agents）」に加え、新設された「事業活動報告書作成士（BAS Agents）」、さらには「税務（ファイナンシャル）アドバイザー（Tax (Financial) Adviser）」の登録および規制を包括的に担当することになった。活動報告書（IAS、BAS）制度の導入に伴い、あらたな専門職として登録「事業活動報告書作成士（BAS Agents）」制度が導入された。これまで法認されていなかった記帳代行業者などが、新たな資格登録制度のもと事業活動報告書作成士（BAS Agents）として、活躍の場が与えられたわけである（TAS法90条の5・90条の10）。

予定納税（PAYG instalments）	四半期ごと
GST ・年間売上が2,000万ドル以上 ・年間売上は2,000万ドル未満	毎月 四半期ごと
FBTその他の租税	四半期ごと

③活動報告書の提出媒体の選択

納税者は、活動報告書（IAS、BAS）の提出のあたっては、文書（paper）の他、さまざまな提出媒体を利用することができる。

【表25】 活動報告書（IAS、BAS）の提出媒体の選択

個人や個人事業者	IASあるいはBASを、連邦政府の税と社会保障事務のポータルサイトである「マイガブ（MyGov）」にログインして電子提出することができる。
BASを自己提出する企業	国税庁（ATO）のビジネスポータルにアクセスして電子提出（ELS）することができる。
税理士関与提出	税理士が、関与先を代理して、BASまたはIASを税理士専用ポータル（Tax Agent’s Portal）を通じて、ATOに提出することができる。
事業活動報告書作成士関与提出	事業活動報告書作成士（BAS Agent）が、関与先を代理して、BASまたはIASを事業活動報告書作成士専用ポータル（BAS Agent’s Portal）を通じて、ATOに提出することができる。

II オーストラリアのGST上の逆進性解消策の特徴

消費税/付加価値税（GST/VAT）を導入する諸国では、GST/VATの枠内で、主な価値財/サービスへの消費課税除外措置や逆進性解消策を講じている。主な対応策をあげると、次のとおりである。

【表26】 消費税/付加価値税の枠内での逆進性解消策の選択

①生活必需品/サービスへの軽減税率（Reduced rating）の採用
②生活必需品/サービスへのゼロ税率（家庭用0%税率課税/Domestic zero-rating）の採用 ちなみに、オーストラリアのGST法では、ゼロ税率ではなく、「免税取引/GST-free supply」という表記を使っている。

③生活必需品/サービスへの**非課税 (Exemptions)** の採用
 ちなみに、オーストラリアのGST法では、非課税ではなく、「仕入課税取引/Input taxed supply」という表記を使っている。

標準税率取引と、免税取引/ゼロ税率取引や非課税/仕入課税取引とを比較して、図説すると、次のとおりである。

【表27】 免税取引/ゼロ税率取引と非課税/仕入課税取引（\$）

《標準税率取引》 【Standard rate supply】	《免税取引/ゼロ税率取引》 【GST-free supply】	《非課税取引/仕入課税取引》 【Input taxed supply】
仕入 (input) 税率 [10%] 金額 (1,000) 税額 [100]	仕入 (input) 税率 [10%] (1,000) [100]	仕入 (input) 税率 [10%課税] (1,000) [100]
売上 (output) 税率 [10%] 金額 (1,500) 税額 [150]	売上 (output) 税率 [0%] (1,500) [0]	売上 (output) [非課税] (1,500) [Nil]
GST 申告税額 50	GST 還付税額 100	GST 仕入税額控除不可

1 ゼロ税率/免税取引 (GST-free supply) 採用の背景と課税実務

オーストラリアのGST法では、「損税」対策、さらには、基礎的な飲食料品など生活必需品やサービスに対する課税除外策や逆進性解消策としては、幅広く「ゼロ税率」つまりオーストラリアのGST法でいう、「免税取引/GST-free supply」を幅広く採用しているのが特徴である。言い換えると、「軽減税率」を一切採用していない。

この背景には、経済学でいう価値財やサービス (merit goods and services)、つまり基礎的な飲食料品、教育や医療サービスをはじめとしてある個人が消費することによって、社会全体が便益を受けることになる財やサービス、に対しては所得制限を課したり、消費課税の対象にしたりすべきではなく、普遍化して誰でも無税で費消できるようにすべきである（価値財/サービスへの消費課税除外）とする考え方が取り入れられていることがある。

（１）家庭用ゼロ税率とは

諸外国の消費税制/付加価値税制をみると、「ゼロ税率（zero-rate, zero-rating）」内は、大きく分けると、次のような２つの目的に活用されている。

【表28】 ゼロ税率の適用対象



グローバルにみると、オーストラリアやカナダなどのように、「損税」対策ならびに価値財/サービスへの消費課税除外措置および逆進性解消対策として、軽減税率ではなく、家庭用ゼロ税率（domestic zero-rate）（以下、「輸出免税」という意味でのゼロ税率と区別して、「家庭用ゼロ税率」ともいう。）を幅広く採用する国もある。本来、日本における複数税率の採用にあたっては、参考にすべき消費税モデルの一つであったといえる⁽²⁵⁾。

（２）家庭用ゼロ税率の所在

オーストラリアは、グローバルな動きに呼応して、当時導入していた卸売売上税（wholesale sales tax/単段階に消費税）を廃止して、2000年から税額票方式の付加価値税（tax-invoice typed GST）を導入した。

GST法制定過程において、とりわけ生活者の立場を重視し「基礎的な飲食物品、教育、医療のような生活必需品価値財やサービスに対しては、

(25) わが国における複数税率の採用にあたっては、オーストラリアやイギリス、カナダなどで採用する家庭用ゼロ税率も一つのもモデルとなる。しかし、一連の複数税率導入論議においては、家庭用ゼロ税率は意図的に検討モデルから除外された。詳しくは、拙論「消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除」白鷗大学法科大学院紀要8号134頁以下参照。

消費課税をすべきではない」とする考え方を、「ゼロ税率」、（GST法では「免税取引/GST-free supply」という名称を使用）採用というかたちで制度化したわけである。

ゼロ税率採用の背景には、同じく生活者に対し手厚い対応策を講じている旧宗主国イギリスの強い影響がある。また、GSTを導入する前に単段階の卸売売上税では、飲食料品を課税対象としていなかった。この点も、GSTにおいて、基礎的飲食料品をゼロ税率/免税とすることにつながったものと思われる。

（３）GST法上の逆進性解消策の概要

オーストラリアのGSTは、10%の単一税率を採用する。軽減税率は一切採用していない。逆進性解消策には、免税措置（「免税取引/ゼロ税率取引」）と非課税措置（「非課税取引/仕入課税取引」）を採用している。

課税取引物品やサービス別に、GST法上の逆進性解消策をアバウトに一覧にしてみると、次のとおりである。

【表29】 オーストラリアGST法上の逆進性解消策と対象取引一覧

標準税率	免税取引/ゼロ税率取引	非課税取引/仕入課税取引	軽減税率
10%	<ul style="list-style-type: none"> ・ 輸出 ・ 医療 ・ 基礎的飲食料品 * ・ 教育 ・ 国際運輸 ・ 非営利/公益活動 ・ 営農者間での農地取引 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 金融取引 ・ 居住用住宅の貸付（ただし50年以上の長期貸付およびホテルのような事業用居住場所の貸付を除く。） ・ 居住用中古住宅取引 ・ 募金活動 	なし

* ・パン（菓子パンなどは除く。）、穀類（ペットフードは除く）、ミルク（加工牛乳などは除く）・チーズ・卵、スパイス・ソース、ボトル水、果実・野菜ジュース、食用肉、紅茶・コーヒー（加工物は除く）、ベビーフード、果実・野菜・魚（生・冷凍・乾燥・缶詰・包装したものを含む。）、パン塗るジャム・

蜂蜜・ピーナツバター等、シリアルなどは、ゼロ税率適用対象（GST法38条の3第1項別表第2）。

- ・一方、ケーキ類、菓子・スナック類、炭酸飲料を含む各種飲料、レストランで売られる飲食料、テークアウェイ（持帰りホットフード）、食品売り場で売られる調理済食品などは、標準税率適用対象（GST法38条の3第1項別表第1【ゼロ税率対象外食料】）。

2 GST法のもとでのゼロ税率適用の実際

日本では、ゼロ税率の適用対象を限定するねらいから意図的に「輸出免税」といった名称が使われた。このことも影響してか、基礎的な生活必需品やサービスのような国内取引に対してゼロ税率を適用するのは想定外という見方が支配的である。しかし、こうした見方は必ずしも“世界の常識”ではない。

オーストラリアは、基礎的な生活必需品やサービスのような国内取引に対して幅広くゼロ税率を幅広く採用している。

例えば、オーストラリアのGST（物品サービス税）では、野菜がゼロ税率（0% 課税）対象物品である（GST法38条の3第1項）。この場合、生産から最終消費者へ届くまでの各流通段階（food supply chain/distribution channels）での各事業者の、消費税（GST）の納税申告はどういったかたちになるのかが問われてくる。

ここでは、**レタス（野菜）**を例にして説明してみたい。

【表30】 レタス（野菜）の生産から最終消費者へ届くまでの流通段階ごとの取引の概要

【設例条件】

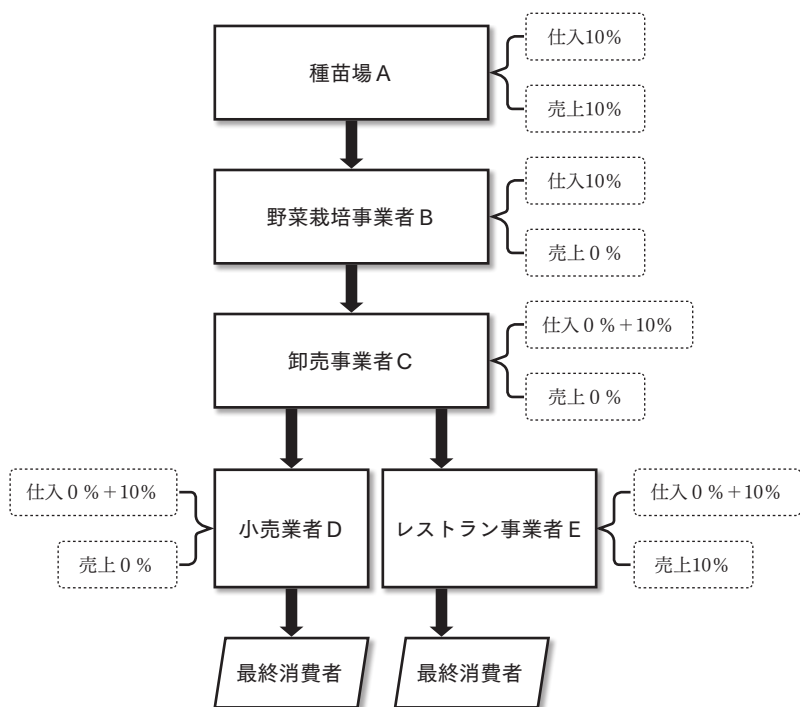
- ①種苗場A（消費税の課税事業者）がレタスの苗のパネットを市場向け野菜栽培事業者B（消費税の課税事業者）へ販売するとする。この場合、栽培用の苗は、最終的に人の食用に消費されるとしても、課税対象（10%）となる。したがって、この段階での課税取扱は次のとおりである。

- ・種苗場Aは、野菜栽培事業者Bに10%で課税する。
- ・野菜栽培事業者Bは、種苗場Aに支払った10%を税額控除できる。
- ②野菜栽培事業者Bは、レタスを栽培し、人の食用としてレタスを卸売事業者C（消費税の課税事業者）へ0%税率で販売する。
- ③卸売事業者Cは、レタスを小売業者D（消費税の課税事業者）へゼロ税率で販売する。
- ④小売事業者Dは、最終消費者およびレストラン事業者E（消費税の課税事業者）に対してゼロ税率で販売する。
- ⑤レストラン事業者Eは、レタスを人の食用サラダの一部として調理する。【当該サラダは、店内での食事または持ち帰りとして提供する。】
- ⑥レストラン事業者Eはサラダの価格に10%の消費税をかけ、消費者へ販売する。

GST法では、標準税率10%で、人の食用野菜はゼロ税率/0%で課税することになっている。しかし、人の食用野菜がレストランなどで加工した食事のかたちになった場合には、標準税率10%で課税になる。また、事業者（enterprise）は、いわゆる登録免除事業者ではなく、タックスインボイス（税額票）＋帳簿書類等に基づいて課税売上総額にかかる消費税（output tax）から、課税仕入総額にかかる消費税（input tax）を控除して差額を課税庁に申告納付する。

こうしたことを織り込んで、生産から最終消費者に届くまでの流通段階ごとのゼロ税率適用のプロセスをチャートにすると、次のとおりである。

【表31】 生産から最終消費者に届くまでの流通段階ごとのゼロ税率適用の構図



ここで補足的な説明を加えておきたい。通常、事業者の仕入には、ゼロ税率（0%課税）のレタス（野菜）だけではない。標準税率（10%）の適用対象物品やサービスも入ってくる。

したがってゼロ税率適用対象の野菜だけを最終消費者向けに販売していたとしても、「仕入税額（input tax）」には、実際には0%と10%税率適用対象品やサービスが入ってくる。その分は納め過ぎになることから、申告をして消費税（GST）の還付を受けることになる。（ゼロ税率が適用になるのは、取引者は課税事業者である必要がある。）

3 免税取引/ゼロ税率取引

(GST-free supplies/Domestic zero-rating) の分析

免税取引/ゼロ税率取引 (GST-free supplies/domestic zero-rating) では、売上 (output) には 0 % で課税される。したがって仕入にかかった税額 (input tax) は、還付 (refund) を受けることが可能である (GST 法38条の1)。これは、仕入課税取引/非課税取引 (Input-taxed supplies/Exemption) の場合とは対照的である。

免税取引/ゼロ税率取引と非課税取引が混在する場合も出てくる (GST法9条の30第3項)。例えば、金融取引の輸出 (export of financial supplies) である。この場合には、免税取引として取り扱われる。

免税取引については、GST法の第38部に詳しく規定されている。

(1) 飲食料品

GST法の第38A部は、免税取引/ゼロ税率取引の対象として飲食料品 (food and beverages) を掲げている。GST法で、例外的にGSTをかけるものは別として (法38条の2)、原則として、果実・野菜・魚・肉・卵・乳製品・パンのように、人間が費消する基礎的な飲食料品 (basic food and beverages for human consumption) は免税取引/ゼロ税率取引とするルールに基づいている。

しかし、人間が費消する基礎的な飲食料品は免税取引/ゼロ税率取引とするといっても、現実には、10%対象か、それとも免税取引/ゼロ税率取引となるのか、線引きが難しい場合も少なくない。例えば、搾乳したばかりのミルクは、殺菌しないで市場に出荷できないわけで、人間が費消する基礎的な飲食料品には該当せず、10%が適用になる。

ちなみに、免税取引/ゼロ税率取引に該当する「飲食料品 (food)」にあたるか、そうでない「例外 (exclusion)」、つまり10%税率が適用になるのかについて、GST法は、次のように規定している (法38条の3)。

【表32】 免税取引/ゼロ税率取引の対象外となる飲食料品の要件

- ・飲食料品が、提供された（レストラン・販売店など）以外の場所で費消されるかどうか。
 - ・暖かい持ち帰り飲食料品（hot takeaway food）かどうか、または、
 - ・別表第1に掲げられた種類の飲食料品の提供かどうか。
- ・別表第1に掲げられた調理された食品・パン菓子（食パンを除く）・ビスケット・ケーキ類・スナック菓子類・アイスクリームには、10%税率適用
 - ・別表第2に掲げられた免税取引/ゼロ税率取引となる飲料（お茶・コーヒー・ミルク・果実ジュースなど）以外には、10%税率適用

GSTの登録事業者である小売事業者が、年間売上高が200万ドル以下の小規模事業者（small enterprise entity）で、免税取引/ゼロ税率適用飲食料品と10%税率適用飲食料品を販売しているとする。しかし、当該小規模事業者が、販売時に容易に双方を区別して会計することができないとする。この場合には、小売事業者は、「簡易計算制度（SAM=simplified accounting method for GST purposes）」を選択することができる（GST法123条の5・7・10・15）。この場合、現金主義会計を選択しているかどうかは問われない。

SAMには、国税長官が決定・交付した5つの方式がある⁽²⁶⁾。①ビジネスノルム（Business norms）方式、②ストックパーチェス（Stock purchases）方式、③スナップショット（Snapshot）方式、④セールスパーセンテージ（Sales percentage）方式および⑤パーチェススナップショット（Purchases snapshot）方式である。SAMを利用したい小売事業者は、これらのうちから最適な方式を選択し、かつ国税長官に届け出る必要がある。また、記録を保存し、ATOに提出する事業活動報告書（BAS）にその旨を記載する必要がある⁽²⁷⁾。

(26) See, Simplified GST accounting methods (NAT 3185).

(27) SAMに関する課題については、See, ATO, A Research Report: GAT and Simplified Accounting Methods (May 2011).

（２）医療・健康取引

人間の健康（human health）に関する一定の取引は、免税取引/ゼロ税率が適用される（GST法38B部）。

①医療・健康サービス（medical and health services）

医療サービスは、1973年健康保険法（Health Insurance Act 1973）のもとでメディケアの対象となるサービスには、免税取引/ゼロ税率が適用される。

その他の健康サービスで、免税取引/ゼロ税率が適用されるのは、ハリ治療（acupuncture）、足病治療（chiroprapy）、歯科（dental）検眼（optometry）、医学療法（physiotherapy）足病治療（podiatry）、社会作業（social work）、救急サービス（ambulance services）などである。入院治療も免税取引/ゼロ税率が適用になる。

②医療物品（medical goods）

医療用器具や装置は、免税取引/ゼロ税率が適用される（GST法別表第3）。ただし、健常者が一般に使用できないようなものに限られる。これらの器具や装置の部品取引にも免税取引/ゼロ税率が適用される。

薬品や調剤薬などにも、税取引/ゼロ税率が適用される。ただし、処方箋に基づいて給付されるもの、薬学的な効能があり、かつ処方箋に基づいて販売されるもの、医師・歯科医師・薬剤師により給付されるもの、品質の高い薬剤にあたるものに限られる。

医療サービスその他の健康サービス、入院サービスの一環として提供される物品は、免税取引/ゼロ税率が適用される。

③居宅、自宅その他の場所で提供される介護サービス

1997年老年者介護法（Aged Care Act 1997）に定義される「介護（care）」

は、免税取引/ゼロ税率が適用される。老年者は、居宅、自宅その他の介護施設で介護サービスを受けている場合、その取引には、免税取引/ゼロ税率が適用される。サービス提供者が、連邦政府から助成を受けている場合（GST法38条の38）、サービス提供の資金が1986年障害者サービス法（Disability Services Act 1986）から出ており、かつ免税取引/ゼロ税率取引としてリストに掲載されているにも、免税取引/ゼロ税率が適用になる。

（３）教育

教育（education）は、次のような要件を充足する場合に、GST法38C部で、免税取引/ゼロ税率取引とされる。

【表33】 免税取引/ゼロ税率取引の対象となる「教育」

- ・州または準により単位認定された教育コースは、免税取引/ゼロ税率取引とされる。
- ・資格の取得を目的として教育コースは、免税取引/ゼロ税率取引とされる。
- ・原則として、教育コースに関する物品の提供は、免税取引/ゼロ税率取引とならない。
- ・初等・中等または特別教育コースでの生徒に対する寮施設（accommodation）の利用サービスは、免税取引/ゼロ税率取引とならない。
- ・教育課程関連の旅行や視察は、免税取引/ゼロ税率取引とされる。
- ・その他

4 仕入課税取引/非課税取引

（Input-taxed supplies/Exemption）の分析

すでにふれたように、オーストラリアでは、医療・保健や教育サービスに対して、免税取引/ゼロ税率取引を幅広く採用している。これに対して、日本では、これらの取引は、仕入課税取引/非課税取引（Input-taxed

supplies/Exemption）とされている。

仕入課税取引/非課税取引となると、課税売上は非課税となり、GST負担はないものの、課税仕入にかかったGST（仕入税額/output tax）は、前段階控除できなくななくなる。GST法は、第40部で、仕入課税取引/非課税取引となる例を掲げている。

オーストラリアの場合、GSTが仕入課税取引/非課税取引となる典型的な例としては、「金融取引（financial supplies）」をあげることができる。ただ、GST法本法では、「金融取引」は仕入課税取引/非課税取引となる旨を規定するに留まる（GST法40条の5）。そして、具体的な内容については、規則（regulation）に委ねるとしている（GST法40条の5第2項）。

これを受けて、GST規則40条の5第9項以下に、仕入課税取引/非課税取引の対象となる金融取引について規定している。利子、金融口座、生命保険金、証券、派生商品、オーストラリアおよび外国通貨などが、仕入課税取引/非課税取引の対象となる。

◆むすびにかえて～逆進性解消策の日豪比較

オーストラリア・モデルの付加価値税であるGSTでは、仕入税額控除の仕組みにタックスインボイス（税額票）交付方式を採用する一方で、生活必需品やサービスに対し軽減税率は一切設けず、逆進性解消策は専ら「ゼロ税率」で対応する仕組みを採用している。

本稿では、こうした特徴を持つオーストラリアのGST法制について忠実に分析・描写してみたが、以下に、租税政策上の視角から、日本の昨今の消費税制改正との若干の比較分析を試みる。

オーストラリアのゼロ税率に傾斜した逆進対策のGSTモデルでは、確かに本来入ってくるべき税収を大きく減ずる結果を招くかも知れない。しかし、ゼロ税率は、輸出取引に対しても輸出免税/輸出ゼロ税率（zero-rate for exporting）の形で適用され、輸出取引の多い限られた数の大企

業へ毎年巨額（日本の場合は1兆円規模）の税の還付につながっている。この事実を織り込んで考えれば、逆進性解消策として、家庭用ゼロ税率（domestic zero-rate）の仕組みを採り入れることが大幅な税収減のつながるとしても、これを全的に否定する理由にはならないのではないか。

日本では、与党やその背後にいる財政当局が、逆進性解消策としての「ゼロ税率」適用の議論を完全に封印をしたうえで対策を練り、今回の改正につなげた。日本における消費税率の2ケタ化に伴う消費課税の逆進性解消策を概観すると、従来の帳簿方式（請求書等保存方式）から税額票方式（適格請求書等保存方式）に移行することを前提に、飲食料品（ただし、外食等を除く。）や定期購読の新聞には8%の軽減税率を適用する一方で、家庭用水道水や電気・ガスなどの生活必需品やサービスに対する対策は皆無に近い⁽²⁸⁾。そもそも8%が、グローバルにみて軽減税率の名に値するのにかについても大きな疑問符がつく。

オーストラリアやイギリスをはじめとした旧英領諸国では、逆進性解消策にゼロ税率を幅広く採用している。また、カナダにいたっては、逆進性解消策に基礎的な飲食料品や公的保険対象の医療などへのゼロ税率適用に加え、所得税上の給付つき税額控除（GST/HST税額控除）も併用している⁽²⁹⁾。ちなみに、オーストラリアでは、公的保険対象の医療や教育に対しても「非課税」ではなく、幅広く「ゼロ税率」を採用している。

日本の「名ばかり逆進性解消策」を盛り込んだ昨今の消費税改正は、グローバルの見た場合、プラスの評価は得られないのではないか。

（本学法学部教授）

* 本稿は、白鷗大学総合研究所からいただいた平成27年度特別研究助成のよる研究成果の一つである。この研究助成により、2015年9月19日から26日まで

(28) 平成28年度税制改正大綱（平成27年12月16日）参照。

(29) 拙論「消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除」前掲・注24・103頁以下参照。

オーストラリアのクインズランド州にあるジェームズクック大学ケアンズ校（JCU=James Cook University, Cairns Campus）、同大学タウンズビル校（JCU, Townsville Campus）、オーストラリア国税庁（ATO）、クロウ・ホルワース税務会計監査法人タウンズビル事務所（Crowe Horwath (Aust) Pty Ltd, Townsville Office）などを訪問し、オーストラリア税法務、とりわけ消費税の法制および実務について研さんを積む機会を得ることができた。今後の研さんを誓って心から謝意を表する。

【主要参考資料】

- ・ Van Le, An Overview of the Australian GST system (2015, James Cook University)
- ・ Richard Krever, GST Legislation Plus (2015, Thomson Reuters)
- ・ Deutsch *et al*, The Australian Tax Handbook (2015, Thomson Reuters)
- ・ John McLaren, Advanced Taxation Law (2015, Thomson Reuters)
- ・ Alex Millar, Tolley's VAT Planning 2015-16 (2015)
- ・ 石村耕治「消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除」白鷗大学法科大学院紀要 8 号（2014年）